

我国会计准则体系若干问题探讨

厦门大学会计发展研究中心 曲晓辉

一、企业会计准则体系的统一性

2006年财政部正式发布了企业会计准则体系,较之1993年的会计转制,本次会计改革主要解决会计理念、原则和方法等深层次问题。企业会计准则体系,涵盖各类企业各项经济业务并可独立实施。因此,实施新准则的企业必将结束准则与制度并存的局面。本次会计改革的显著特点是实现与国际财务报告准则的实质性趋同。会计准则的国际趋同,是当今世界财务会计发展的方向。经济全球化和资本市场国际化程度的不断加深,必然要求会计准则的国际协调乃至全球趋同。会计准则国际协调和全球趋同的现实基础,是各国国家会计准则即财务会计实务规范趋于一致。毫无疑问,如果一国内部的会计规范尚未统一,很难想象该国不同行业、不同所有制、不同企业之间的财务信息能够高质量、透明和可比,而会计准则的国际趋同势必难以实现。会计准则国际协调乃至全球趋同所要解决的最为关键的问题,是提高财务信息的可比性。可以预期,在今后不太长的时间内,我国大中企业财务会计实务规范必将统一执行《企业会计准则》。

二、企业会计准则体系的实施意义

企业会计准则体系的建立,顺应了我国市场经济的发展进程,奠定了基本准则的基础地位,引入了公允价值计量属性,建立了完整的财务报告体系,极大地提升了我国的市场经济地位,为我国企业走出去、请进来提供了便利,也为大中企业提高国际竞争能力提供了有力支持。因此,我国企业会计准则体系是应我国市场经济发展的客观要求,在财务会计实务规范方面的深刻而全面的变革,是一次重大的强制性制度变迁。这一制度变迁的促成,既有来自我国市场经济发展的内在客观要求的动力,也有我国企业参与国际市场竞争的众多机会诱因和巨大压力。

三、企业会计准则体系视角的财务会计职能维度

众所周知,确认与计量是会计的核心,由此决定财务信息的质量。会计作为经济信息系统的子系统是开放的,必须与外界交换物质和能量。采集企业交易或事项的原始数据并对之进行分析,确定应予借记和贷记的账户。这就是会计确认与计量的起始步骤,这一步骤决定了所采集企业的交易或事项原始数据,计入何种会计要素及由此生成的财务报表。会计作为企业通用的商业语言,担负着向财务信息使用者传递企业财务状况、经营业绩和现金流量及其变动情况的任务,借助资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素的形式,向财务信息使用者概要地描述企业的财务结构和盈利能力及其趋势,以便财务信息使用者据以区别优质企业和劣质企业,正确进行投资、信贷和类似活动。会计作为一种企业管理的工具,虽然主要是定期对外提供通用目的的财务信息,但企业管理当局确实具有先天的优势可以在第一时间获取企业内部管理、控制、预测和决策所需的内部财务信息。

企业会计准则体系突出强化了财务信息的相关性,因而将极大地提高财务信息的质量,强化对内决策与预测的功能。

另一方面,业界也有人认为会计是一门艺术。的确,从复式记账、账户分类与分级到财务报表要素和资产负债表的结构以及三表勾稽相符,都充分显示出财务信息的编报追求平衡的特性。权责发生制的应用,使收入和费用的跨期摊提体现一定的规则和频率,同时,权责发生制也可以使人为操纵财务信息成为可能,以致不同的职业判断完全可以产出大相径庭的报告数字。由此可见,实施具有更多职业判断要求的企业会计准则体系,更要强调会计职业道德和社会责任,同时必须加强相应的监管。

四、会计职业判断及会计准则的经济后果

笔者认为,会计是理念与技术并重的职业。如前所述,企业会计准则体系较之先前的会计实务规范,主要解决理念、原则和方法等深层次的问题。应当承认,企业会计准则体系在技术层面对于企业会计人员而言尚有一定的难度去学习和适应。但企业会计准则体系在会计原则方面的变化,特别是理念上的改革将要求企业会计人员经过一个较长的时期才能够准确理解和恰当把握。与原有会计实务规范相比,企业会计准则体系的一个显著变化是留给企业管理层更大的职业判断空间。是否能够以及如何运用会计职业判断,这是企业管理层特别是会计人员面临的关键性挑战。

会计准则的传统理论是中立观。也就是说,财务会计作为对外提供通用目的的财务报告的系统,为了帮助使用者进行经济决策,必须客观、中立和不偏不倚,会计准则的制定不能偏向企业任何利益关系群体、任何行业、任何组织机构、任何阶层和个人。但是,随着会计准则历史的发展,美国著名会计学家斯蒂芬·泽夫通过大量案例分析,证明了会计准则经济后果的存在。按照经济后果观,会计准则作为会计信息生产与提供的规范,不是一种纯粹的技术手段,而是一种具有经济后果的制度,即根据会计准则编制的会计报告对企业、政府、工会、投资者和债权人的决策行为产生影响。正如税收基本理论秉承税收公平的中立观,而现实中的税收政策却具有明显的宏观导向作用一样,会计准则的中立观虽然不失为传统经典和主流理论,但并不妨碍会计准则经济后果观的广为认可。可以预见,企业会计准则体系的发布作为一次会计准则的全面性变革,其实施必然会对企业利益关系集团各个方面的决策行为产生不同影响。

五、企业会计准则体系实施要求动态和宽广的国际视野

应该特别指出的是,企业会计准则体系的实施,是以市场经济环境和开放经济以及资本跨国流动为基本条件的。目前和今后一段时间,我国既要适应转型经济过程中不断出现的新情况,不断面临转型经济提出的新问题,也要面对不断变化的国际资本、人才、技术和商品市场竞争的挑战。随着加入WTO过渡期的结束,我国继2006年末开放批发和金融市场之后,在2007年末将开放电信、

交通和互联网,由此本土市场将面临更为激烈的分割和竞争。同时,在开放的经济环境中,在国际浮动汇率体系下,汇率风险进一步加大,加之人民币在面临持续升值的巨大压力的同时也面临加息的艰难选择。而且,金融工具和外汇管制逐渐放开,金融风险正在逐渐累积。在国际热钱的冲击下,房地产市场和股票市场受到追捧。与此同时,我国税收也正在经历着持续的国际协调和趋同,加入 WTO 的承诺和双边及多边税收协定留给我国税收法规宏观调控的空间逐渐狭小。中东局势一触即发,国际石油、生铁、有色金属等商品的价格处于较大的变化空间。此外,企业的生产经营将要承担日益增加的环境责任。在开放的经济条件下,在建设环境友好型社会的基本国策下,企业会计准则体系的正确实施要求企业管理层具有宽广的国际视野,丰富的金融、商品、技术、物价和税收等方面的知识和经验,很强的应变能力和博弈技巧。惟有如此,才能在执行企业会计准则体系的过程中,正确进行职业判断,客观编报财务信息,公允提供财务报告。

六、企业会计准则体系实施面临的问题

企业会计准则体系较多背离历史成本原则,在系统应用公允价值计量属性,对一些特定交易或事项要求采用公允价值计量的同时,也采用重置成本、可变现净值、现值等计量属性。然而,相应的价格信息源尚不充足,现有价格来源的权威性也有待检验,由此留给会计人员较大的职业判断空间,同时也增加了相应的会计确认、计量和披露的风险,对会计人员的专业水准、相关知识、综合分析和判断能力、风险预测、评估和控制能力都有较高的要求。为此,会计主管部门有必要加强指导、培训、规范和监管。

与此同时,我们也应该看到,会计准则的整体变更必将导致企业财务结构、盈利状况、信用评级和税负的相应变化。根据会计准则的经济后果观,可以预期,执行新《企业会计准则》,将会对企业利益集团之间的经济利益关系产生调整作用,相应的评估和监管法规尚未配套,因此还有很多工作需要各个部门相互合作、共同努力,需要企业尽早了解自身采用新准则可能出现的重大影响,做到未雨绸缪。

七、会计准则建设的阶段性及国际趋同的持续性

会计理论和国际会计研究表明,会计系统是从其所服务的外界环境中逐渐形成和不断演进,并且反映所服务环境的。但是,在经济全球化和资本市场国际化程度逐渐加深的条件下,会计准则全球趋同已经是既成事实并将继续取得进展,实现会计准则全球趋同将是一个漫长的过程。无视这一过程的阶段性,将导致会计准则在某些经济中的不适用,因而不能发挥其应有的功能和作用。因此,必须充分认识我国企业会计准则体系的实施不是会计准则建设的终点,而是一个新的起点。

会计准则的国际协调乃至全球趋同,旨在减少国家间会计准则的差异,以形成一套严密的准则,增强不同国家会计规范下生成的财务报表的可比性。国际财务报告准则作为会计准则全球趋同的主要标准正在得到越来越多的国家准则制定机构、证券监管机构、跨国公司和国际组织的认可。纳入统计的证券交易所的三分之二接受按照国际准则编制的财务报表。截至 2006 年 3 月,纳入统计的 145 个国家中有 73 个国家要求上市公司采用国际财务报告准则。美国财务会计准则委员会也在概念框架和具体准则方

面积极与国际财务报告准则趋同。随着国际财务报告准则修订版本集中于 2009 年及其以后的财务报表生效的临近,我国会计准则体系仍然面临继续国际趋同的问题。

八、会计准则趋同与实务趋同的关系

应当承认,会计准则的全球趋同,将极大地缩小宏观会计政策的范围,可以有效地框定企业会计政策的选择空间,理论上说可以提高财务信息的可比性。但不能否认,会计准则的趋同仅仅是会计实务协调乃至趋同的充分条件而非必要条件。在一定的会计准则框架下,会计实务的趋同和财务信息的可比,主要决定于企业所处环境中经济、法律、市场、契约、文化等诸因素,也取决于企业的发展目标和所处的发展阶段、企业所处的契约和监管临界点、企业的税负分布、企业经营战略和财务政策等。因此,无论是企业管理当局还是企业监管机构,或企业财务信息使用者都应该明确,实施企业会计准则体系一般应该提高企业财务信息的国际可比性,而是否能够切实提高将因企业及其环境不同而异。但无论如何,全球会计准则必将走向高质量、易理解和强制性,根据这样的会计准则编制的财务报表和其他财务报告中的信息要求达到高质量、透明和可比,这样的信息旨在帮助世界各种资本市场的参与者和信息使用者进行经济决策。促使国家会计准则与国际财务报告准则的高质量趋同,是国际会计准则理事会的最终目标。

九、企业会计准则体系实施的难度

诚然,在企业会计准则体系实施初期,企业管理层和会计人员将会经历观念转换的痛苦和原则变更的困惑。但改革开放以来,我们已经积累了相当丰富的逐渐采纳国际会计准则的经验,相信这些经验可以为新旧准则的顺利转换提供帮助。如 1985 年借鉴国际会计惯例的《中外合资经营企业会计制度》的经验积累,1992 年大量借鉴国际会计惯例的《企业会计准则》以及随后的 13 个行业会计制度和《股份制试点企业会计制度》、《外商投资企业会计制度》的实践经历,1997 年以来实施的较多借鉴国际会计准则的 16 项具体准则的过程,特别是 2001 年以来实施实质上与国际会计准则更为接近的《企业会计制度》的体会。此外,发行 B 股和 H 股的企业已经遵循国际会计准则编制财务报告并积累了相当丰富的经验,这些企业实施企业会计准则体系应该不会发生困难。因此,我们应当满怀信心地贯彻实施新准则,积极探索,客观测试,确保新旧准则顺利衔接和平稳过渡。

注释:

国际财务报告准则包括国际会计准则委员会 (IASC) 发布、目前仍然有效的国际会计准则 (IAS) 及其解释和取代 IASC 的国际会计准则理事会 (IASB) 发布的国际财务报告准则 (IFRS) 及其解释。

参考文献:

[1] 曲晓辉、齐平茹:《论会计政策的选择原则》,《会计研究》1999 年第 2 期。

[2] 国际会计准则委员会基金会:《国际会计准则委员会基金会章程》2002 年 5 月。

[本文为教育部人文社会科学重点研究基地重大项目 (项目批准号: 05JJD630030) 的阶段性研究成果]

(编辑 程瑞川)